

I FSK 1444/09 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2010-05-20	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2009-08-07	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Arkadiusz Cudak Artur Mudrecki /przewodniczący/ Marek Kołaczek /sprawozdawca/	
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług	
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług	
Sygn. powiązane	I SA/Kr 97/09 - Wyrok WSA w Krakowie z 2009-03-17	
Skarżony organ	Minister Finansów	
Treść wyniku	Uchylono zaskarżony wyrok i przekazano sprawę do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny	
Powołane przepisy	Dz.U. 2004 nr 54 poz 535 art. 106 ust. 1 <i>Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług</i>	

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Artur Mudrecki, Sędzia NSA Arkadiusz Cudak, Sędzia NSA Marek Kołaczek (sprawozdawca), Protokolant Marek Kleszczyński, po rozpoznaniu w dniu 6 maja 2010 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej "A." Spółki Akcyjnej w K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 17 marca 2009 r. sygn. akt I SA/Kr 97/09 w sprawie ze skargi "A." Spółki Akcyjnej w K. na pisemną indywidualną interpretację Ministra Finansów z dnia 19 września 2008 r. nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług 1) uchyla zaskarżony wyrok w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie, 2) zasądza od Ministra Finansów na rzecz "A." Spółki Akcyjnej w K. kwotę 380 (słownie: trzysta osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 17 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 97/09, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie oddalił skargę "A." Spółka akcyjna w K. na pisemną indywidualną interpretację Ministra Finansów z dnia 19 września 2008 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

W dniu 24 czerwca 2008r. do Dyrektora Izby Skarbowej w K., działającego z upoważnienia Ministra Finansów, wpłynął wniosek strony skarżącej o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, dotyczącej zastosowania przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Z wniosku wynikało, iż strona skarżąca jest spółką prowadzącą działalność podstawową w zakresie handlu detalicznego. Od kontrahentów krajowych i zagranicznych Spółka kupuje towary handlowe, które są sprzedawane w jej sklepach. Stosunki handlowe z dostawcami -kontrahentami każdorazowo regulują indywidualnie podpisane długoletnie umowy handlowe. Umowy te są tworzone na podstawie standardowego wzoru umowy. Negocjacji podlegają wyłącznie warunki dostawy i promocji, warunki rozliczenia zwrotów, ceny jednostkowe, terminy płatności, kwoty wynagrodzenia za usługi świadczone przez Spółkę. Faktury VAT Spółka otrzymuje w efekcie otrzymanych dostaw towarów. W przypadku zwrotów, korekt wartości i innych istotnych korekt Spółka otrzymuje faktury korygujące VAT.

Ze względu na nieprawidłową pracę poczty, pośredników i z innych przyczyn faktury i faktury korygujące otrzymywane są nawet po kilku miesiącach od zaistnienia zdarzenia gospodarczego, którego skutkiem jest wystawienie tych dokumentów. Pracownicy firmy mogą zarejestrować w systemie fakturę lub fakturę korygującą (korektę faktury) wyłącznie po otrzymaniu oryginału takiego dokumentu.

Dlatego też Spółka rozważa, czy w przyszłości możliwe byłoby w oparciu o zapisy art. 218 i 219 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L.2006.347; dalej zwana: Dyrektywa 2006/112/WE), odejście od stosowania dotychczasowej praktyki w zaprezentowanym powyżej zakresie. To znaczy czy możliwe jest przyjęcie przez Spółkę zasady, że dokument (faktura VAT, faktura korygująca VAT) otrzymany w postaci papierowej drogą elektroniczną (za pośrednictwem faxu lub poczty elektronicznej), lecz niebędący fakturą elektroniczną z podpisem elektronicznym, jest dokumentem uprawniającym firmę do wykazania podatku naliczonego w rejestrze VAT i do odliczenia od podatku należnego wynikającego z takiego dokumentu podatku naliczonego.

W związku z powyższym zadano pytanie, czy uwzględnienie w rozliczeniu VAT kwoty podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług na podstawie faktur i faktur korygujących otrzymanych drogą elektroniczną lub faksem, niebędących fakturami w postaci elektronicznej z podpisem elektronicznym, jest prawidłowe.

Zdaniem strony skarżącej sposób przesłania faktury lub faktury korygującej nie wpływa na prawo do odliczenia podatku naliczonego, zatem Spółka ma prawo odliczyć podatek naliczony w miesiącu otrzymania faktury przesłanej w jakikolwiek sposób (w tym w szczególności faxem lub drogą elektroniczną - mailem) umożliwiającą wydrukowanie faktury bezpośrednio w Spółce.

Pismem z dnia 19 września 2008 r., stanowiącym indywidualną interpretację Dyrektor Izby Skarbowej w K., działający jako organ upoważniony przez Ministra Finansów do wydania interpretacji, stwierdził, iż stanowisko strony skarżącej przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.

W uzasadnieniu interpretacji organ, przywołując art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 oraz art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, wskazał, iż otrzymanie przez stronę skarżącą faktury (faktury korygujące) poprzez systemy elektroniczne, bez stosowania przepisów regulujących tę materię, powoduje, że wystawione faktury nie są uznane na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług za dokumenty wprowadzonym do obrotu prawnego. Skoro zaś nie zostały wprowadzone, nie mogą korzystać z ochrony prawnej, a strona skarżąca nie jest upoważniona do stosowania prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z przedmiotowych faktur, co przewiduje art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Pismem z dnia 13 października 2008 r. Skarżąca wezwała organ do usunięcia naruszenia prawa.

Pismem z dnia 12 listopada 2008 r. organ stwierdził, że nie ma podstaw do zmiany wydanej w sprawie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, po rozpoznaniu skargi Strony na powyższą interpretację indywidualną, uznał, że skarga ta nie zasługuje na uwzględnienie.

Uzasadniając rozstrzygnięcie sąd I instancji wskazał, że "poprzez powszechność i neutralność tego podatku [tzn. VAT – przyp. NSA], przepisy ustawy wprowadziły w art. 106 ust. 1 obowiązek wystawienia pisemnego dowodu dla potwierdzenia dokonanej czynności, wskazujący w sposób szczegółowy dane dla uznania w obrocie gospodarczo - podatkowym tego dokumentu za dowód. Z treści przepisu art. 106 wynika, że musi mieć on charakter pisemny i jednobrzmiący dla obu stron czynności prawnej jak też, że ma zapewnić kontrolę prawidłowości rozliczania podatku."

Zdaniem sądu I instancji, w świetle art. 106 ust. 1 ustawy każdy podatnik, aby skorzystać z praw podatkowych, musi postąpić tak jak wskazano w ustawie i rozporządzeniu wykonawczym, to jest wystawić fakturę dokumentującą czynność do opodatkowania. Musi też posiadać dwa jednobrzmiące egzemplarze, jeden dla siebie, drugi dla kontrahenta. Zdaniem Sądu jest też niesporne w świetle analizowanych przepisów,

że taka faktura jest spisana na materiałach piśmienniczych, a więc przechowywana w sposób charakterystyczny dla wytrzymałości tych materiałów przez właściwe okresy podatkowe. Sam sposób przekazania faktury kontrahentowi może być dowolny - za pośrednictwem jednostek wyspecjalizowanych lub osobiście. Natomiast zdaniem organów podatkowych, na pewno nie poprzez systemy elektroniczne.

Wobec powyższego, zdaniem Sądu, obowiązkiem podatnika jest stosowanie powszechnie obowiązujących przepisów prawa, w tym przypadku art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, nakazującego wystawienie faktury dla odbiorcy towaru lub usługi na materiałach piśmienniczych i w takiej postaci doręczenia jej temuż odbiorcy. Nie jest natomiast możliwe, jak pragnie Spółka, przyjęcie dualizmu - wystawianie dla kontrahenta faktury i pobieranie jej przez zainteresowanego poprzez system elektroniczny, a następnie drukowanie jej przez obie strony na materiałach piśmienniczych i traktowanie jej jako dokumentu na piśmie.

Kończąc Sąd stwierdził, że Organ zasadnie uznał, iż wystawienie kontrahentowi faktury poprzez systemy elektroniczne, bez stosowania przepisów regulujących tę materię, powoduje, że wystawione faktury nie są dokumentem wprowadzonym do obrotu prawnego. Skoro zaś nie zostały tak wprowadzone, nie mogą korzystać z ochrony prawnej, a ujawnione w nich podmioty nie są upoważnione do stosowania prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, co przewiduje art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Pismem z dnia 27 maja 2009 r. strona skarżąca wniosła skargę kasacyjną od powyższego wyroku sądu I instancji, w której zarzuciła:

I. Naruszenie przepisów prawa materialnego, tzn.:

1. Błędą wykładnię art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług poprzez przyjęcie, że przepis ten przesądza o konieczności przekazania faktury w formie papierowej;
2. Niewłaściwe zastosowanie § 1, § 2 i § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania oraz przysyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej – rozporządzenie w sprawie wystawiania oraz przysyłania faktur w formie elektronicznej);
3. Niewłaściwe zastosowanie art. 218, art. 226, art. 232, art. 233 i art. 273 Dyrektywy 2006/112/WE;

II. Naruszenie przepisów prawa procesowego, tzn.:

1. art. 141 § 4 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., dalej – P.p.s.a.) – poprzez posłużenie się przez sąd I instancji uzasadnieniem z innego wyroku sądu administracyjnego, dotyczącego innego stanu faktycznego, a także
2. art. 141 § 4 w związku z art. 145 §1 pkt 1 lit c P.p.s.a. - poprzez brak odniesienia się przez sąd I instancji do argumentów Strony skarżącej, zawartych w skardze.

Mając na uwadze powyższe zarzuty Strona wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji, a także o zasądzenie kosztów postępowania.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Minister Finansów pismem z dnia 9 lipca 2009 r. wniosł o jej oddalenie jako pozbawionej uzasadnionych podstaw, a także o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

W kolejnym piśmie procesowym strony skarżącej z dnia 17 sierpnia 2009 r., zatytułowanym "odpowiedź na odpowiedź na skargę kasacyjną", Strona podniosła, że Minister Finansów w odpowiedzi na skargę kasacyjną nie odniósł się do argumentów strony skarżącej zawartych w skardze kasacyjnej, tylko przedstawił argumentację przeciwko tezom strony skarżącej, które były zawarte w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

Strona zarzuciła sądowi I instancji naruszenie zarówno przepisów prawa materialnego, jak i przepisów prawa procesowego. W tej sytuacji Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności odniesie się do zarzutów procesowych.

Strona zarzuciła sądowi I instancji, w oparciu o art. 141 § 4 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c P.p.s.a. – posłużenie się uzasadnieniem z innego wyroku sądu administracyjnego, dotyczącego innego stanu faktycznego. Naczelny Sąd Administracyjny tego zarzutu nie podziela. Samo zawarcie w treści wyroku sądowego fragmentów innego wyroku nie świadczy o tym, że posłużono się fragmentem nieadekwatnym dla rozpatrywanej sprawy. Fakt, że fragment uzasadnienia w znacznej mierze uwzględniał perspektywę wystawcy faktury, a nie nabywcy, również nie może być przesądzający w tym względzie, tym bardziej, że w analizowanym zakresie te perspektywy co do zasady powinny być zbieżne w tym sensie, że ewentualny brak prawa do sporządzania faktur w formie niepapierowej, niewyposażonych w podpis elektroniczny, drukowanych następnie przez obie strony transakcji w formie papierowej (względnie istnienie tego prawa) powinien skutkować brakiem prawa do odliczenia (odpowiednio – istnieniem tego prawa) po stronie nabywcy, który otrzymał i wydrukował taką fakturę. Istnieje zatem ścisły związek pomiędzy tymi perspektywami, a analiza jednej z nich rzuca światło również na drugą.

Niezasadne są również oparte na treści art. 141 § 4 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c P.p.s.a. zarzuty dotyczące nieodniesienia się przez sąd I instancji do szeregu bardzo istotnych – zdaniem Strony – argumentów. Poza wymienieniem tych argumentów, Strona w żaden sposób nie wykazała, że naruszenia te mogły mieć istotny wpływ na wynik rozpatrywanej sprawy. W tym zakresie zarzuty te wymykają się spod kontroli sądu kasacyjnego.

Przechodząc do oceny zarzutów naruszenia prawa materialnego należy w pierwszej kolejności podkreślić, że spór w niniejszej sprawie zasadniczo koncentruje się wokół możliwości odliczenia podatku naliczonego przez podatnika z faktur zakupowych otrzymanych w formie niepapierowej (email, faks), wydrukowanych następnie przez nabywcę po ich otrzymaniu w formie papierowej. Strona zarzuciła sądowi I instancji w tym zakresie błędną wykładnię (art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług) oraz błędne zastosowanie prawa materialnego (§ 1, § 2, § 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także art. 218, art. 226, art. 232, art. 233 i art. 273 Dyrektywy 2006/112/WE). W świetle rozpatrywanego zagadnienia oba typy zarzutów (błędnej wykładni oraz błędnego zastosowania prawa materialnego) są ze sobą ściśle powiązane w tym sensie, że kwestia przyjęcia takiej a nie innej wykładni przepisów prawa krajowego rzutuje na ocenę ewentualnej konieczności zastosowania wskazanych przez Stronę przepisów wspólnotowych (Dyrektywy 2006/112/WE). W związku z powyższym oba zarzuty zostaną rozpatrzone łącznie, z uwzględnieniem zarysowanej korelacji.

Na wstępie należy zgodzić się z uwagą strony skarżącej, że prawodawca krajowy – *expressis verbis* – nie wypowiada się w art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług co do ewentualnej konieczności wystawiania przez podatników VAT faktur w formie papierowej. Zgodnie z tym przepisem, "Podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży,

datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16.". Jak słusznie Strona zauważa, prawodawca w ogóle nie wypowiada się w tym przepisie co do formy faktury. Czysto językowa analiza wspomnianego przepisu nie stoi – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego - na przeszkodzie konstatacji, że faktury mogą być wystawiane również w formie innej niż papierowa. W szczególności należy uznać, że posłużenie się przez ustawodawcę wyrażeniem "wystawia" nie ogranicza zakresu normowania wskazanego przepisu do faktur w formie papierowej.

Jednocześnie w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego spór co do tego, czy użyte przez prawodawcę pojęcie wystawienia faktury odnosi się jedynie do jej sporządzenia, czy też obejmuje swym znaczeniem łącznie postrzegany proces sporządzenia faktury i jej przekazania nabywcy, należy rozstrzygnąć na korzyść pierwszego wskazanego stanowiska. Po pierwsze, wskazuje na to analiza leksykalna (zgodnie ze słownikiem języka polskiego "wystawić" znaczy tyle co "sporządzić dokument, rachunek" – por. <http://sjp.pwn.pl/szukaj/wystawic>). Po drugie, wskazuje na to treść pozostałych jednostek redakcyjnych art. 106 ustawy o podatku od towarów i usług. Przykładowo w art. 106 ust. 7 ustawodawca posługuje się tym pojęciem w odniesieniu do faktur wewnętrznych, które są wystawiane w jednym egzemplarzu i nie są przekazywane nikomu przez wystawcę. Z kolei w art. 106 ust. 10 ustawy prawodawca upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia sposobów i warunków "wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej". Z powyższych fragmentów wynika zatem, że ustawodawca odróżnia wystawienie (sporządzenie) faktury i jej przekazanie (wręczenie odbiorcy, przesłanie).

W tym stanie rzeczy, przechodząc do zarzutu błędnego zastosowania przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, rozważania należy poprzedzić wprowadzeniem pewnego rozróżnienia, które jednocześnie ułatwi ocenę zarzutu Strony odnośnie błędnego zastosowania przepisów wspólnotowych. Po pierwsze, należy wyróżnić mogące wystąpić w obrocie gospodarczym sytuacje, w których podatnik VAT dokonujący czynności opodatkowanych zarówno sporządza, jak i przesyła nabywcy faktury w formie elektronicznej, które następnie są przechowywane przez obie strony w tej samej formie (bez przenoszenia ich treści na dokument w formie papierowej). Po drugie należy uznać, że w obrocie gospodarczym mogą również wystąpić takie sytuacje, w ramach których podatnik sporządza i przesyła faktury w formie niepapierowej, ale są one przy tym – przez obie strony transakcji – drukowane i przechowywane w formie papierowej, a nie elektronicznej.

Analiza treści rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2004 r. w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej wyraźnie wskazuje, że prawodawca wprost uregulował w tym akcie prawnym tylko pierwszą ze wskazanych sytuacji. Dowodzi tego m. in. treść § 6 ust. 5 rozporządzenia: "Faktury przesłane w formie elektronicznej powinny być przechowywane przez ich wystawcę oraz odbiorcę w formie elektronicznej w formacie, w którym zostały przesłane, w sposób gwarantujący autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści, jak również ich czytelność przez cały okres ich przechowywania.". Zdecydowanie należy zatem uznać, że wskazane rozporządzenie *expressis verbis* nie odnosi się do faktur, które są sporządzane i przekazywane w formie elektronicznej, a następnie drukowane i przechowywane w formie papierowej. Tymczasem wniosek podatnika o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w rozpatrywanej sprawie, a także spór jaki na tle tego wniosku wywiązał się pomiędzy podatnikiem a organem dokonującym interpretacji, odnosił się do sytuacji drugiego typu.

W świetle powyższego należy rozważyć, czy prawodawca w jakikolwiek sposób uregulował – w tym lub w innym akcie prawnym – problematykę faktur, które są sporządzane i przekazywane w formie elektronicznej, a następnie drukowane i przechowywane w formie papierowej. Odpowiedź na to pytanie pozwoli również na ocenę zarzutu Strony odnośnie błędnego zastosowania § 1, § 2 i § 4 rozporządzenia Ministra Finansów w

sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej.

Na wstępie należy zauważyć, że przepisy krajowe dotyczące faktur elektronicznych są oparte na przepisach Dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 232 Dyrektywy, faktury mogą zostać przesłane w formie papierowej lub, z zastrzeżeniem akceptacji odbiorcy, mogą zostać przesłane lub udostępnione drogą elektroniczną. Natomiast w myśl art. 233 ust. 1 Dyrektywy, Państwa członkowskie akceptują faktury przesyłane lub udostępniane drogą elektroniczną, pod warunkiem że autentyczność pochodzenia faktur i integralność ich treści zagwarantowano przy użyciu zaawansowanego podpisu elektronicznego lub za pomocą elektronicznej wymiany danych (EDI). Jednocześnie zgodnie z tym przepisem, faktury mogą być również przesyłane lub udostępniane drogą elektroniczną przy zastosowaniu innych metod, z zastrzeżeniem ich akceptacji przez zainteresowane państwo lub państwa członkowskie.

Z kolei zgodnie z art. 234 Dyrektywy, państwa członkowskie nie mogą nakładać na podatników dostarczających towary lub świadczących usługi na ich terytorium żadnych innych obowiązków ani formalności związanych z przesyłaniem lub udostępnianiem faktur drogą elektroniczną.

Z łącznej analizy powyższych przepisów Dyrektywy 2006/112/WE wynikają dwa wnioski. Po pierwsze, Państwa członkowskie mogą dopuścić – jako inną metodę – przesyłanie i udostępnianie faktur w formie elektronicznej bez wykorzystania żadnej z dwóch wskazanych w art. 233 ust. 1 metod, w tym bez konieczności posłużenia się zaawansowanym podpisem elektronicznym (art. 233 ust. 1 zdanie 2 Dyrektywy). Po drugie, Państwa członkowskie nie mogą ograniczać możliwości sporządzania i przesyłania faktur w formie elektronicznej wyłącznie do sytuacji, w których również przechowywanie tych faktur będzie następowało w formie elektronicznej (art. 234 Dyrektywy).

Odnosząc powyższe rozważania do wskazanych wyżej dwóch typów sytuacji, jakie mogą występować w obrocie gospodarczym, należy zatem z jednej strony stwierdzić, że w świetle prawa wspólnotowego podatnicy powinni mieć w prawodawstwie krajowym zagwarantowaną możliwość sporządzania i przesyłania faktur w formie elektronicznej, bez konieczności przechowywania ich w tej samej formie, z drugiej strony natomiast, krajowe rozporządzenie w sprawie faktur elektronicznych (przy braku innych regulacji w tym zakresie) wprost reguluje wyłącznie sytuacje, w których zarówno sporządzenie, jak i przesłanie oraz przechowywanie tych faktur następuje w formie elektronicznej.

Powyższy stan rzeczy może sugerować niezgodność prawa krajowego z prawem wspólnotowym, bardziej jednak właściwe – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – jest inne potraktowanie rozważanego dylematu. Możliwe jest dokonanie takiej wykładni przepisów prawa krajowego, która nie będzie skutkowałą niezgodnością przepisów krajowych z przepisami Dyrektywy w omawianym zakresie. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wprawdzie należy przyjąć, że ustawodawca wprost uregulował – jako wymagające pod tym względem wyraźnej prawnej interwencji – jedynie sytuacje, w których zarówno sporządzenie, jak i przesyłanie oraz przechowywanie faktur będzie następowało w formie elektronicznej, jednakże odnośnie drugiego typu sytuacji można dokonać wykładni prowspólnotowej, tzn. uznać a contrario, że również one zostały uregulowane, tyle że w odmienny sposób. O ile bowiem w przypadku faktur wystawianych, przekazywanych i przechowywanych w formie elektronicznej prawodawca wprost wysławił wymóg zaopatrzenia tych faktur w bezpieczny podpis elektroniczny lub zabezpieczenia ich poprzez wymianę danych elektronicznych (EDI), o tyle w drugiego typu sytuacjach ustawodawca nie wymaga żadnej z tych dwóch metod uwierzytelniania autentyczności pochodzenia faktur i integralności ich treści. Prowspólnotowa wykładnia prowadzi zatem z jednej strony do wniosku, że prawodawca krajowy uregulował kwestię wystawiania i przekazywania faktur w formie elektronicznej, bez konieczności ich przechowywania w tej samej formie, tyle że nie uczynił tego wprost, z drugiej zaś strony wskazuje, że skoro w odniesieniu do faktur przechowywanych

w formie elektronicznej wprowadzono wymóg ich kwalifikowanego uwierzytelnienia, to – a contrario – w przypadku faktur elektronicznych nieprzechowywanych w tej formie, wymóg taki nie istnieje, w przeciwnym razie byłby bowiem wprost wyrażony.

Na poparcie powyższego wyводу należy wskazać na dwie kwestie. Po pierwsze, normą prawną jest nie tylko norma postępowania wprost wysłowiona w przepisach prawnych, ale również norma, którą – przy zastosowaniu reguł inferencji (np. reguł wnioskowania a contrario) – można wywnioskować z norm wprost wysłowionych. Po drugie, sądy krajowe – tak daleko jak jest to możliwe, a więc w przypadku gdy nie klóci się to z wyraźnym językowym znaczeniem tekstu prawnego i gdy nie prowadzi do rezultatów contra legem – są zobowiązane do dokonywania prowsólnotowej (prounijnej) wykładni prawa krajowego. Konsekwencją wstąpienia Rzeczypospolitej do Unii Europejskiej jest bowiem przyjęcie całego *acquis communautaire* (wspólnotowego dorobku prawnego), a wykładnia prowsólnotowa pozwala na pełniejszą realizację obowiązków z tym związanych.

Za rozstrzygnięciem wspieranym przez wykładnię prowsólnotową przemawiają również względy racjonalności i sprawności funkcjonowania obrotu gospodarczego, a także postępu technologicznego oraz upowszechnienia się elektronicznych środków komunikacji oraz przesyłania danych. Naczelny Sąd Administracyjny podziela argumenty Strony, że posługiwanie się fakturami sporządzanymi i przekazywanymi w formie elektronicznej znacznie przyspiesza obrót gospodarczy oraz pozwala na pewne oszczędności. Posługiwanie się takimi fakturami, drukowanymi przez strony transakcji na papierze i w tej formie przechowywanymi, nie zmniejsza przy tym bezpieczeństwa obrotu prawnego w porównaniu z sytuacją, w której faktury od samego początku mają postać papierową i w takiej formie są przekazywane nabywcy. Z kolei uzasadnione jest takie rozumienie przepisów prawnych, zgodnie z którym faktury przechowywane wyłącznie w formie elektronicznej powinny być dodatkowo zabezpieczone w celu zagwarantowania autentyczności ich pochodzenia oraz integralności ich treści. Racjonalne jest bowiem odmienne uregulowanie oraz wprowadzenie dodatkowych wymogów autoryzacyjnych w przypadku faktur stwarzających większe zagrożenie dla pewności i autentyczności tego obrotu, tzn. faktur nie tylko sporządzanych i przekazywanych, ale również przechowywanych w formie elektronicznej.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa ponadto, że – jak zasadnie stwierdziła Strona – Komisja Europejska podejmuje kroki w celu zachęcenia przedsiębiorstw do korzystania z oszczędnej i wydajnej metody fakturowania elektronicznego, m. in. poprzez stworzenie takiej sytuacji, w której organy podatkowe akceptowałyby faktury elektroniczne na takich samych warunkach, jakie obowiązują w odniesieniu do faktur papierowych. Jeżeli chodzi o wystawianie faktur papierowych, Komisja proponuje zrównanie statusu faktur papierowych i faktur elektronicznych. Jak wskazała Komisja Europejskiej we wniosku z dnia 28 stycznia 2009 r., dotyczącym dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania, "Możliwość wyboru różnych opcji sprawiła, że państwa członkowskie wdrożyły przepisy dotyczące fakturowania elektronicznego na różne sposoby. Sytuacja ta doprowadziła do powstania niezharmonizowanych przepisów dotyczących fakturowania elektronicznego, przestrzeganie których sprawia przedsiębiorstwom trudności, zwłaszcza w przypadku faktur elektronicznych wystawianych w kontekście transgranicznym. Wprowadzając zasadę równego traktowania faktur, bez względu na to, czy wysłano je drogą elektroniczną, czy w wersji papierowej, niniejszy wniosek ma na celu usunięcie przeszkód prawnych w fakturowaniu elektronicznym wynikających z dyrektywy o podatku VAT. Usuwa się więc odniesienia do tego, że ważność faktury elektronicznej powinna być potwierdzona zaawansowanym podpisem elektronicznym lub EDI (...)."

W celu realizacji wskazanych wyżej zamierzeń, w projekcie dyrektywy zmieniającej Dyrektywę 2006/112/WE proponuje się m. in. wykreślenie art. 233 Dyrektywy 2006/112/WE, który to przepis wprowadza generalny

wymóg uwierzytelniania faktur przesyłanych w formie elektronicznej bezpiecznym podpisem elektronicznym lub przy wykorzystaniu elektronicznej wymiany danych (EDI).

Wskazany postulat mają oczywiście charakter postulatów de lege ferenda, pozwalają one jednak potwierdzić, że również obecnie funkcjonujące w państwach członkowskich rozwiązania prawne, pozwalające na wysyłanie faktur w formie elektronicznej bez posłużenia się przy tym podpisem elektronicznym lub systemem EDI, są dopuszczalne, natomiast wszelkie ograniczenia w tym zakresie powinny zostać wyeliminowane jako zakłócające obrót gospodarczy. Wskazuje to dodatkowo na prawidłowość i racjonalność przeprowadzonej wyżej przez Naczelną Sąd Administracyjny wykładni przepisów krajowych dotyczących wystawiania, przesyłania i przechowywania faktur w formie elektronicznej.

Oceniając w świetle powyższych rozważań zarzuty Strony zawarte w skardze kasacyjnej dotyczące naruszenia prawa materialnego, należy uznać, że są one częściowo zasadne, co prowadzi do skutecznego zakwestionowania orzeczenia sądu I instancji. Jak wyżej wykazano, zasadny jest zarzut dotyczący błędnej wykładni art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, przepis ten w ogóle nie odnosi się bowiem do kwestii formy, w jakiej powinny być wystawiane faktury. Zasadne są również zarzuty błędnego zastosowania w sprawie § 1, § 2, § 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej. Przepisy te bowiem regulują te sytuacje występujące w obrocie gospodarczym, w których zarówno sporządzenie, jak i przesłanie oraz przechowywanie faktur występuje w formie elektronicznej, tymczasem w nie budzącym wątpliwości stanie faktycznym wskazanym przez Stronę dochodzi do sytuacji, gdy faktury sporządzone i przesłane w formie elektronicznej są następnie drukowane i przechowywane w formie papierowej przez obie strony transakcji.

Niezasadne natomiast okazały się zarzuty dotyczące niezastosowania w sprawie przez sąd I instancji art. 218, art. 226, art. 232, art. 273 Dyrektywy 2006/112/WE. Jak przyjmuje się w doktrynie oraz w orzecznictwie, w przypadku niezgodności przepisów krajowych z przepisami dyrektywy, te ostatnie mogą znaleźć bezpośrednie zastosowanie, o ile są wystarczająco precyzyjne i bezwarunkowe, oraz nie zostały prawidłowo przetransponowane do krajowego porządku prawnego (por. wyrok ETS w sprawie Ursula Becker C-8/91). W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w niniejszej sprawie przepisy Dyrektywy nie mogły zostać przez sąd I instancji w ogóle zastosowane, bowiem kwestie będące przedmiotem wspólnotowej regulacji zostały wyczerpująco – w omawianym zakresie – uregulowane w przepisach krajowych i w normach z tych przepisów wyinterpretowanych zgodnie z ich prowsólnotową, wyżej zaprezentowaną, wykładnią.

Mając na uwadze powyższe, stosownie do treści art. 185 § 1 P.p.s.a., Naczelną Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji. O kosztach orzeczono na podstawie art. 203 pkt 1 P.p.s.a.